



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 7.070/DF

RELATOR: MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES

REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO DE ALAGOAS

INTERESSADO: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTERESSADO: CONGRESSO NACIONAL

PARECER AJCONST/PGR Nº 112246/2022

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. ATO NORMATIVO QUE REGULA A COBRANÇA DO ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. LEI COMPLEMENTAR QUE DÁ CONCRETUDE À CRIAÇÃO DE NOVA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE O REMETENTE E O ESTADO DE LOCALIZAÇÃO DO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL NA SUJEIÇÃO ATIVA DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. DIPLOMA LEGAL QUE DEFINE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, OS CONTRIBUINTE, BEM COMO AS BASES DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS DO IMPOSTO. NOVA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA QUE EQUIVALE À INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO. SUBMISSÃO ÀS REGRAS DA ANTERIORIDADE. ART. 150, III, "B" E "C", DA CF.

1. A Lei Complementar 190/2022, ao disciplinar e dar concretude à nova relação jurídico-tributária criada pela EC 87/2015 entre o remetente e o estado de destino, quando o destinatário não for



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

contribuinte do ICMS, promoveu alteração substancial na sujeição ativa da obrigação tributária do ICMS, ganhando força normativa equivalente à instituição de tributo e submetendo-se, por isso, ao princípio da anterioridade tributária.

2. Extrai-se da tramitação do projeto que resultou na Lei Complementar 190/2022 a intenção do legislador de que a produção dos efeitos do referido diploma legal seja submetida às anterioridades geral e nonagesimal, a confirmar a natureza da exação disciplinada.

3. A anterioridade tributária nonagesimal está atrelada, por expressa determinação constitucional, à observância da anterioridade de exercício (CF, art. 150, III, “c”), ressalvadas disposições constitucionais em sentido contrário.

4. Na hipótese de não se submeter o conteúdo da Lei Complementar 190/2022 ao postulado da anterioridade geral, que seja observado o prazo mínimo estabelecido pelo legislador para a produção dos efeitos das regras do diploma legal, qual seja, 90 (noventa) dias a contar de sua publicação.

— Parecer pelo conhecimento da ação e pela improcedência do pedido formulado pelo requerente.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Excelentíssimo Senhor Ministro Alexandre de Moraes,

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Governador do Estado de Alagoas, contra o § 4º do art. 24-A da Lei Kandir (LC 87/1996), acrescido pela Lei Complementar 190/2022¹, bem como em face da expressão “*observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal*”, contida na parte final do art. 3º do último diploma legal, que regulamenta a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Eis o teor das normas impugnadas:

Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Art. 24-A. Os Estados e o Distrito Federal divulgarão, em portal próprio, as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais, conforme o tipo. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)
(...)

1 *Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.*



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

§ 4º Para a adaptação tecnológica do contribuinte, o inciso II do § 2º do art. 4º, a alínea “b” do inciso V do caput do art. 11 e o inciso XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal de que trata o caput deste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

Lei Complementar 190, de 4 de janeiro de 2022.

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal. (Grifo nosso)

Referindo-se ao julgamento da ADI 5.469/DF e do RE-RG 1.287.019/DF, afirma o requerente que o *“DIFAL não constitui um novo tributo e, tampouco, representa incremento de carga tributária, fato que desobriga a observância do princípio da anterioridade do exercício e/ou nonagesimal”* (peça 1, p. 13).

Sustenta, no entanto, que a Lei Complementar 190/2022 *“impôs limitação ao exercício da competência e capacidade tributária dos Estados quando, ao introduzir o art. 24-A, § 4º à LC 87/96 e o art. 3º no ordenamento, condicionou a exigência do DIFAL ao princípio da anterioridade”* (peça 1, p. 13).

Considera que *“a desarrazoada submissão do DIFAL à anterioridade, nos termos definidos pela LC 190/2022, equivaleria a uma espécie de isenção heterônoma*



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

do ICMS concedida pela União Federal, o que é expressamente vedado pela Constituição Federal” (peça 1, p. 17).

Alega que a “repartição de receitas do ICMS nas operações interestaduais, propiciada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, não ficou condicionada a qualquer prazo futuro (ou a instituição de plataforma centralizada específica para seu recolhimento)” (peça 1, p. 22).

Ressalta, ainda, que a interpretação constitucional que resulte no diferimento da cobrança do DIFAL-ICMS, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, para o início do exercício financeiro de 2023, fragilizará as finanças estaduais.

Desse modo, aduz que as normas jurídicas questionadas afrontam os arts. 18; 24, I; 151, I e III; 152, todos da Constituição Federal, e os arts. 99 e 113, ambos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Ao final, requer a concessão de medida cautelar para suspender, com efeitos *ex tunc*, “o § 4º do art. 24-A da LC 87/96 e o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, permitindo, assim, aos Estados, notadamente o Alagoas, exigirem o ICMS-DIFAL a partir da publicação da Lei Complementar e da adequação das suas legislações internas” (peça 1, p. 29).



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

No mérito, postula a procedência do pedido, para que sejam declarados inconstitucionais o § 4º do art. 24-A da Lei Kandir e a expressão *“observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal”*, prevista no art. 3º, *in fine*, da Lei Complementar 190/2022.

Adotou-se o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999, determinando a tramitação do processo em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 7.066/DF, 7.075/DF e 7.078/CE (peça 24).

A Presidência da República, ao prestar informações, sustentou, que o *“STF ressaltou, no que se refere às leis estaduais e distrital, que as respectivas eficácias restariam sobrestadas”*. Argumentou, todavia, não ser válido afirmar, *“neste ponto, que as normas estaduais e distrital poderiam suprir a lacuna da normatividade complementar com fulcro no art. 24, § 3º da CF/88 porque não se estaria a tratar de atender peculiaridades locais, havendo, no caso, interesse de uma pluralidade de Estados membros e do Distrito Federal”* (peça 40, p. 7)

Destacou que *“a Lei Complementar nº 190/2022 disciplina regras relativas à (i) obrigação tributária, (ii) à sujeição passiva, (iii) à base de cálculo e alíquotas e (iv) a créditos de ICMS”*. Dessa maneira, pontua que *“há,*



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

potencialmente, conteúdo normativo e consequências aptos à submissão às regras da anterioridade” (peça 40, p. 8).

Complementando o raciocínio exposto, alegou que o “ICMS é um imposto submetido às regras da anterioridade geral (art. 150, III, ‘b’ da CF/88) e nonagesimal (art. 150, III, ‘c’ da CF/88). (...) Portanto, os dispositivos da Lei Complementar nº 190/2022, que disciplinaram essa nova relação jurídica tributária e suas repercussões, ao ensejarem, por si, instituição ou majoração do imposto, devem submeter-se ao princípio da anterioridade” (peça 40, p. 8).

Salientou que o fato de “o art. 3º da Lei Complementar referir-se, tão somente, à anterioridade nonagesimal, não inibi a que a anterioridade geral, igualmente, faça-se presente. É um consectário lógico e obrigatório que advém do comando constitucional. A propósito, ainda que a Lei Complementar nº 190/2022 não houvesse previsto qualquer submissão à anterioridade, o fato de, por si, ensejar instituição de tributo tornaria obrigatória o respeito a tal regramento constitucional” (peça 40, p. 8).

Aduziu que, “na eventualidade de se afastar a submissão à anterioridade, a interpretação que mais se coaduna com a escolha do legislador será aquela que confere um lapso para o início da produção de efeitos”, preservando-se, “por um lado, a escolha do legislador e, por outro, a regra de adequação temporal que consagra



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

o primado constitucional da segurança jurídica". Nesse passo, defende que "a cláusula que submete a produção de seus efeitos a um período temporal deve ser preservada na medida em que submete a produção dos efeitos da norma a um lapso de 90 (noventa) dias" (peça 40, p. 10).

Registrou que a alegação de que houve isenção heterônoma tampouco merece prosperar, uma vez que *"os dispositivos impugnados não disciplinam regra de exclusão do crédito tributário" (peça 40, p. 10).*

O Senado Federal, a seu turno pronunciou-se pela improcedência do pedido. Isso porque *"o legislador pode estabelecer prazos específicos par a vigência ou para a eficácia da lei, conforme entenda mais adequado" (peça 43, p. 7).*

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela improcedência do pedido, haja vista que a *"a disciplina instituída pela Lei Complementar nº 190/2022, que regulamentou o ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, por envolver a criação de nova relação jurídico-tributária, submete-se aos princípios da anterioridade geral e nonagesimal" (peça 47, p. 22).*

Destacou, ainda, que a *"a instituição de prazo para a adaptação tecnológica do contribuinte encontra-se na margem de conformação do legislador, não*



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

ofendendo os preceitos constitucionais suscitados como parâmetros de controle” (peça 47, p. 22).

Eis, em síntese, o relatório.

O objeto central da ação direta é voltado a saber se o diploma federal impugnado, ao materializar, pela via adequada da lei complementar, a instituição de nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço e o estado de destino, nas operações com bens e serviços, dirigidos a consumidor final não contribuinte do ICMS, há de observar – ou não – o princípio da anterioridade tributária.

Nota-se, assim, a necessidade de se verificar se o conteúdo da Lei Complementar 190/2022, ao alterar a Lei Kandir (LC 87/1996) para regulamentar a matéria, tem força normativa equivalente à instituição de tributo, submetendo-se às regras da anterioridade, nos termos do art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal.

O questionamento tem enorme importância para a sociedade, haja vista que, no cenário da jurisdição infraconstitucional, como apontado nos autos, há controvérsia a respeito do marco inicial para a incidência da norma: há liminares concedidas no sentido de que a cobrança do DIFAL do ICMS, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, há de ser feita,



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

apenas, no exercício financeiro de 2023 e, de outro lado, decisões adotando a compreensão de que a referida cobrança prescinde da observância da regra da anterioridade de exercício, sendo válida a exação no ano de 2022.

Tendo em vista as exposições inicialmente formuladas, a ação direta de inconstitucionalidade há de ser julgada **improcedente**.

Como visto, o requerente busca a declaração de inconstitucionalidade do § 4º do art. 24-A da Lei Kandir e da expressão contida no art. 3º, *in fine*, da Lei Complementar 190/2022, de modo que o Estado de Alagoas possa exigir o DIFAL-ICMS, nas relações jurídico-tributárias em que o consumidor final não é contribuinte do imposto, sem a necessidade de observar as regras da anterioridade, seja a de exercício ou a nonagesimal.

Assim, sustenta o requerente que, publicada a Lei Complementar 190/2022, as leis estaduais que instituíram a cobrança do aludido imposto têm eficácia imediata, sendo descabido invocar os comandos constitucionais insculpidos no art. 150, III, “b” e “c”, do Diploma Maior.

Razão não assiste ao requerente.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

A redação originária do texto constitucional, em relação ao ICMS devido nas operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado da Federação, adotava a **alíquota interestadual**, quando o destinatário **fosse contribuinte** do imposto, e a **alíquota interna**, quando o destinatário **não fosse** contribuinte.

Na primeira hipótese, cabia ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL-ICMS), conforme se observa do teor original do art. 155, II, § 2º, VII e VIII, da Lei Fundamental:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Desse modo, pelas regras transcritas, nas operações interestaduais em que o destinatário não era contribuinte do ICMS, o imposto era devido, integralmente, ao **estado de origem** (em que sediado o vendedor do produto), segundo a alíquota interna de tal unidade federada.

Por outro lado, nas operações interestaduais em que o destinatário fosse contribuinte do ICMS, o **estado de origem** fazia *jus* ao valor correspondente à alíquota interestadual, enquanto cabia ao **estado de destino** o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

A sistemática até então adotada pela Constituição Federal acabou por gerar deturpações na repartição de receitas tributárias entre as unidades federativas, principalmente em virtude do surgimento do comércio eletrônico, que promoveu substanciais alterações nas relações econômicas, como a possibilidade de transacionar via *internet*.

Sobre o assunto, afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho que:



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

As inovações tecnológicas promovem uma série de alterações nas relações econômicas e sociais, tornando-as cada vez mais dinâmicas e encurtando distâncias e demandando que o direito se adapte a essas mudanças. O comércio eletrônico é uma realidade cada vez mais presente no cotidiano dos brasileiros e as suas repercussões tributárias não poderiam ser ignoradas pelo Legislador por muito mais tempo. A possibilidade de transacionar pela internet veio ao longo dos anos intensificando os debates sobre a repartição de receitas tributárias, guerra fiscal e, sobretudo, a respeito da tributação das operações interestaduais, nas quais o constituinte havia distinguido os consumidores finais noutro Estado.

Na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do imposto, seria adotado o princípio da origem, segundo o qual o imposto deveria pertencer ao Estado de origem da operação. Haveria, portanto, a possibilidade de repartição do ICMS apenas nos casos de operações interestaduais destinadas a consumidores finais que fossem contribuintes do imposto. No entanto, essa sistemática possibilitou o incremento de distorções na repartição de recursos entre os Estados brasileiros, uma vez que o comércio eletrônico permitiu que os Estados mais industrializados, notadamente da Região Sudeste, destinassem cada vez mais operações a consumidores finais não contribuintes de ICMS localizados em todo o país e, ainda, recebendo todo o produto da arrecadação.²

Nesse contexto, sobreveio a edição da **Emenda Constitucional 87/2015** que, com o intuito de corrigir as distorções no equilíbrio econômico entre os estados da Federação, provocadas pelo surgimento e pela acelerada evolução do comércio eletrônico, modificou a redação do art. 155, § 2º, VII, do Diploma Maior.

2 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. E-book.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Pelo novo teor da norma constitucional, nas operações interestaduais de bens e serviços, **sendo ou não sendo contribuinte do ICMS** o consumidor final, o **estado de origem** fará *jus* ao valor da alíquota interestadual, e, o **estado de destino**, ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual (DIFAL).

A EC 87/2015 alterou, também, o inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para definir que a responsabilidade do recolhimento do DIFAL é do destinatário, quando este for contribuinte do ICMS, bem como será do remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Confira-se a atual redação do art. 155, II, § 2º, VII e VIII, da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

Percebe-se, de imediato, que o poder constituinte derivado reformador, ao modificar formalmente a Carta da República, criou uma **nova relação jurídico-tributária para o remetente**, com substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária, visto que, na hipótese de o destinatário do bem ou serviço não ser contribuinte do ICMS, terá o remetente a responsabilidade de recolher, para o **estado de destino**, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL).

O Ministro Dias Toffoli, ao cotejar as redações dos dispositivos ora examinados, ressaltou que:

(...) chega-se à conclusão de que, nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do ICMS, o remetente passou, com a EC nº 87/15, a ter mais uma obrigação tributária.

Com efeito, antes dessa emenda, ele apenas possuía, em casos assim, relação jurídico-tributária com o estado de origem, a quem era



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

*devido integralmente o ICMS segundo a **alíquota interna** de tal unidade federada. Com a emenda, o mesmo sujeito passou a ter duas relações tributárias: **uma com o estado de origem**, para o qual deve recolher o imposto com base na alíquota interestadual, e **outra, no caso de destinatário não contribuinte do imposto, com o estado de destino**, para o qual deve recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna dessa unidade federada.*

No que diz respeito à alínea b do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, surgiram duas teses. A primeira é a de que o remetente seria substituto tributário quanto ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, sendo o destinatário seu verdadeiro contribuinte. A segunda tese é a de que o remetente seria o próprio contribuinte do aludido diferencial.

*Quer se adote a primeira tese, quer a segunda, é certo que a EC nº 87/2015, no tocante ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com destinatário não contribuinte do imposto, **criou uma nova relação jurídico-tributária**, tendo num dos polos (sujeito ativo) o estado de destino.³ (Grifos constantes do original)*

Em razão das alterações promovidas na Constituição Federal, foi firmado, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o Convênio ICMS 93/2015, que dispôs “sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada”.

3 ADI 5.469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe de 25.5.2021.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Visando a dar concretude à nova relação jurídico-tributária instituída pela Emenda Constitucional 87/2015, o Convênio ICMS 93/2015 do CONFAZ regulou, em suas cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona, a obrigação tributária; os contribuintes; as bases de cálculo/alíquotas; e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar conjuntamente a ADI 5.469/DF e o RE-RG 1.287.019/DF (Tema 1.093), concluiu, por maioria de votos, pela inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/2015 do CONFAZ, **por invasão de campo normativo próprio de lei complementar federal.**

No âmbito do Recurso Extraordinário apreciado, a Excelsa Corte fixou tese no sentido de que *“a cobrança do diferencial alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar vinculando normas gerais”*⁴ (grifo nosso).

Ficou assentada a impossibilidade de convênio interestadual, em substituição à lei complementar, dispor sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculos/alíquotas e créditos de ICMS nas operações e

4 RE 1.287.019, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, *DJe* de 25.5.2021.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto.

É o que se observa da ementa da ADI 5.469/DF:

Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que haja destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, inciso III, d, e parágrafo único CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário.

1. A associação autora é formada por pessoas jurídicas ligadas ao varejo que atuam no comércio eletrônico e têm interesse comum identificável. Dispõe, por isso, de legitimidade ativa ad causam para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (CF/88, art. 103, IX).

2. Cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições.

3. Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto,



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i).

4. A EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.

5. **Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015.**

6. A Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03).

7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma.

8. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte.

9. Existência de medida cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), até o julgamento final daquela ação.

10. Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal.

11. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

(ADI 5.469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, *DJe* de 25.5.2021) – Grifos nossos.

No julgamento da ADI 5.469/DF e do RE-RG 1.287.019/DF, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015 do CONFAZ, para que a decisão produzisse efeitos, tão somente, a partir do **dia 1º.1.2022**.

A Excelsa Corte declarou válidas as leis dos estados e do Distrito Federal editadas após a EC 87/2015, que instituíram a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto. Assentou, entretanto, que o conteúdo dos diplomas estaduais e distrital não produziram efeitos enquanto não fosse elaborada lei complementar dispondo sobre o assunto.

Assim sendo, desde o dia 1º.1.2022, a cobrança da diferença entre a alíquota interna e interestadual, se o consumidor final não fosse contribuinte do ICMS, careceria de ato normativo de âmbito nacional instituindo/regulando sua exação.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

A Corte Constitucional não enfrentou, nos julgamentos mencionados, se a cobrança do DIFAL-ICMS está submetida ou não às regras da anterioridade.

A fim de se adequar às decisões do STF, bem como de regular a cobrança do DIFAL do ICMS nas relações tributárias interestaduais em que o consumidor final não é contribuinte do imposto, o legislador federal editou a Lei Complementar 190/2022, sancionada no dia **4.1.2022** e publicada no **dia 5.1.2022**.

Feitas tais considerações, cumpre examinar se a eficácia do conteúdo da Lei Complementar 190/2022 está subordinada à anterioridade de exercício e à nonagesimal, se apenas à noventena ou se a nenhuma delas.

Conforme exposto anteriormente, insurge-se o requerente em face da expressão *“observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal”*, previsto no art. 3º da LC 190/2022.

Pretende o requerente assegurar a cobrança imediata do diferencial de alíquotas do ICMS, nas operações em que o destinatário do bem ou serviço não seja contribuinte do imposto, sendo despicienda a obrigatoriedade de observância da anterioridade geral ou nonagesimal.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

O art. 3º da LC 190/2022 previu que a produção de seus efeitos há de observar o disposto na alínea “c” do inciso III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal.

A Lei Complementar 190/2022 tem como objetivo regular a nova relação jurídico-tributária criada pela EC 87/2015 entre o remetente e o estado de destino, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

Suprindo o formato normativo antes definido pelo Convênio ICMS 93/2015 do CONFAZ, a LC 190/2022 dispõe sobre a obrigação tributária; sobre os contribuintes, sobre as bases de cálculos e alíquotas; e sobre os créditos de ICMS nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, sendo certo que, até o advento da LC 190/2022, não havia nenhuma disposição na Lei Kandir (LC 87/1996) voltada a regular o diferencial entre a alíquota interna e a alíquota interestadual nessa hipótese.

A respeito da cobrança do DIFAL na situação acima exposta, o eminente Ministro Dias Toffoli, no voto condutor da ADI 5.469/DF, sustentou não ser possível inferir da Lei Kandir, por exemplo:

(i) quem é o contribuinte dessa exação, isto é, se é o remetente ou o destinatário; (ii) se há ou não substituição tributária na hipótese; (iii) quem deve ser considerado o destinatário final, se, v.g., o destinatário físico ou se o destinatário jurídico dos bens; (iv) quando ocorre o fato



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

gerador da nova obrigação, se, por exemplo, na saída da mercadoria do estabelecimento, na entrada dela no estado de destino ou, ainda, em sua entrada no estabelecimento ou no domicílio do consumidor final; (v) onde ocorre o fato gerador, para efeito de cobrança da exação.⁵

Tais questionamentos só foram solvidos, adequadamente, pela Lei Complementar 190/2022, publicada em **5.1.2022**, ocasião em que as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015 do CONFAZ já não mais produziam efeitos.

Forçoso concluir, portanto, que a nova relação jurídico-tributária entre o remetente e o estado de destino da operação ou prestação interestadual, criada pela EC 87/2015 e **materializada pela LC 190/2022**, equivale à própria instituição de tributo, o que atrai a necessária observância ao postulado da anterioridade de exercício e nonagesimal (CF, art. 150, III, “b” e “c”).

A despeito de o art. 3º da LC 190/2022 referir-se somente à alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, **não há** como afastar a observância à anterioridade de exercício. Isso porque o aludido comando constitucional faz remissão expressa à alínea “b” do inciso III do art. 150 do texto constitucional.

5 ADI 5.469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe de 25.5.2021.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Eis o teor do art. 150, III, “b” e “c”, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumento, observado o disposto na alínea b.

(Grifo nosso)

O ICMS é tributo que está submetido às regras da anterioridade, tanto a de exercício financeiro (CF, 150, III, “b”), como a nonagesimal (CF, art. 150, III, “c”), ressalvada a exceção prevista no art. 155, § 4º, IV, “c”, do texto constitucional⁶, não aplicável ao caso sob exame.

Não obstante, ao longo da tramitação do Projeto de Lei 32/2021, posteriormente convertido na Lei Complementar 190/2022, o legislador federal externou cuidado no sentido de que se devesse observar a

⁶ *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) XII – cabe à lei complementar: (...) h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ; (...) § 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (...) IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g , observando-se o seguinte: (...) c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Grifo nosso)*



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

anterioridade **mínima**, ao menos, de 90 (noventa) dias, o que em hipótese alguma exclui a garantia constitucional da anterioridade de exercício.

O texto original do PL 32/2021 era composto por quatro dispositivos, estabelecendo o seu art. 4º que a lei complementar entraria em vigor *“na data de sua publicação, produzindo efeitos após decorridos **noventa dias da publicação**”*⁷ (grifo nosso).

O teor do art. 4º do PL 32/2021 foi objeto de Emenda (nº 4 PLEN – PLP 32/2021), *“tendo em vista que de acordo com as **alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso III do art. 150 da CF**, é proibido cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada essa lei gravosa”*⁸ (grifo nosso).

Eis a redação do art. 4º do PL 32/2021, conferida pela Emenda 4 – PLEN:

*Art. 4º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do **primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação e após decorridos noventa dias desta**. (Grifo nosso)*

7 Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8940382&ts=1641384911102&disposition=inline>> Acesso em 26.3.2022.

8 Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8994901&disposition=inline>> Acesso em 26.3.2022.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Revela-se, portanto, a transparente intenção do legislador em submeter os efeitos do conteúdo da LC 190/2022 à anterioridade de exercício e, além desta, também à anterioridade nonagesimal.

O texto do PL 32/2021, originado no Senado Federal, foi objeto de texto substitutivo da Câmara dos Deputados, o qual incluiu o art. 3º, prevendo que a lei complementar entrará *“em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea c do inciso III do caput do artigo 150 da Constituição Federal”*.

Percebe-se que o legislador federal, mais uma vez, demonstrou sua preocupação com a produção dos efeitos da futura Lei Complementar 190/2022, fazendo remissão expressa à alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, que, ressalvadas disposições constitucionais em sentido contrário, está diretamente relacionada à alínea “b” do inciso III do art. 150 do Diploma Maior.

Pode-se inferir da tramitação da proposição legislativa, inclusive, a expectativa de que o projeto fosse sancionado e publicado ainda em **2021**, situação na qual a exação do DIFAL-ICMS, nas operações interestaduais em que o destinatário não é contribuinte do imposto, poderia ocorrer apenas depois de transcorridos 90 (noventa) dias.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

No entanto, a Lei Complementar 190/2022 foi sancionada pelo Presidente da República no dia **4.1.2022** e publicada no dia **5.1.2022**.

Desse modo, parece claro que o art. 3º da LC 190/2022 submete, por **expressa determinação constitucional**, bem como pela **vontade do legislador**, a produção dos efeitos do diploma legal aos princípios constitucionais da anterioridade nonagesimal e da anterioridade de exercício, razão pela qual não há que se falar em eficácia imediata do conteúdo das leis estaduais que tenham instituído o DIFAL-ICMS nas relações jurídico-tributárias em que o destinatário não é contribuinte do imposto.

O raciocínio exposto converge com o prazo estabelecido pelo § 4º do art. 24-A da Lei Complementar 87/1996, na redação conferida pela Lei Complementar 190/2022, pois a instituição de lapso temporal para a adaptação tecnológica do contribuinte guarda estrita relação com o conteúdo regulamentado pela LC 190/2022.

Dessa maneira, o dispositivo legal tem como intuito, tão somente, conferir tempo suficiente para que as inovações tecnológicas sejam efetivadas.

Lado outro, *“o condicionamento ao início de vigência ou da produção de efeitos em nada se assemelha a uma regra de exclusão do crédito. Aliás, somente será possível falar em isenção se a norma de incidência a permitir a ocorrência do fato*



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

gerador e o nascimento da obrigação tributária estiver em vigor e apta a produzir efeitos. Como, no caso, não há sequer o surgimento do fato gerador, em razão da produção dos efeitos não ter iniciado-se, não haverá como falar em regra de isenção produzindo efeitos. Não há, por óbvio, regra de isenção. Não havendo regra de isenção, não se pode falar em isenção heterônoma” (peça 40, p. 11).

Por fim, na eventualidade de essa Suprema Corte entender pela não submissão do conteúdo da LC 190/2022 à anterioridade geral, a melhor interpretação constitucional parece ser aquela que se coaduna com a **escolha do legislador** em estabelecer, pelo menos, **um prazo mínimo** até a produção de efeitos do diploma legal, mais especificamente o prazo nonagesimal, em atenção ao princípio da segurança jurídica.

Em face do exposto, opina o PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA, pelo conhecimento da ação e pela improcedência do pedido formulado pelo requerente, uma vez que a Lei Complementar 190/2022 encontra-se submetida às regras da anterioridade.

Brasília, data da assinatura digital.

Augusto Aras
Procurador-Geral da República
Assinado digitalmente

JAF